

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Joachim Beyrle, Kontumazgarten 3, 90429 Nürnberg, über die Beschwerde vom 28. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 30. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2017, Einkommensteuervorauszahlung 2019 sowie Verspätungszuschlag 2013 bis 2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Einkommensteuer 2013 bis 2017 sowie Einkommensteuervorauszahlung 2019:

Die Beschwerde gegen die **Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2016** wird als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2016 bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2017** wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2017 beträgt € 18.985,64. Die Einkommensteuer 2017 beträgt € 2.095,00. Die Berechnung der Einkommensteuer 2017 unter Pkt.II., Rechtliche Beurteilung, Pkt. 3.1., bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2019** wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2019 wird ersatzlos aufgehoben.

II. Verspätungszuschlag 2013 bis 2017:

Die Beschwerde gegen die **Verspätungszuschlagsbescheide 2013 und 2016** wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerde gegen die **Verspätungszuschlagsbescheide 2014 und 2015** wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide über die Festsetzung der Verspätungszuschläge betreffend Einkommensteuer 2014 und 2015 werden abgeändert.

Die Verspätungszuschläge werden wie folgt festgesetzt:

betreffend Einkommensteuer 2014 mit € 256,88, d. s. 8% von € 3.211,00, und

betreffend Einkommensteuer 2015 mit € 327,76, d. s. 8% von € 4.097,00.

Die Beschwerde gegen den **Verspätungszuschlagsbescheid 2017** wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wird der Verspätungszuschlagsbescheid 2017 zum Vorteil des Bf. abgeändert.

Der Verspätungszuschlag betreffend Einkommensteuer 2017 wird in Höhe von € 209,50 (10% von € 2.095,00) festgesetzt.

Mitteilung gemäß § 281a BAO:

Anspruchszinsen 2014 und 2015

Bezüglich der Beschwerde vom 28. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 30. Oktober 2018 betreffend Anspruchszinsen 2014 und 2015 teilt das BFG formlos mit, dass kein Vorlageantrag vorliegt, über den das BFG abzusprechen hätte. Das diesbezügliche Verfahren wird eingestellt.

III. Unzulässigkeit der Revision:

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf). hatte im Beschwerdezeitraum in Österreich weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt. Er war im Beschwerdezeitraum bei der Firma KG (in weiterer Folge „KG“) mit dem Sitz in Ort 1 als Kommanditist beteiligt. Er gab trotz Aufforderung des Finanzamtes in Österreich keine Steuererklärungen ab.

Das Finanzamt erfasste sodann im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG 1988) in den **Einkommensteuerbescheiden 2013 bis 2017 sowie im Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2019**, alle vom 30.10.2018, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe des dem Bf. im Feststellungsverfahren der KG zugewiesenen Anteils (2013 bis 2016) bzw. im gemäß § 184 BAO geschätztem Betrag (2017). Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2019 erging auf Basis der Veranlagung des Jahres 2017. Weiters ergingen **Anspruchszinsenbescheide 2014 und 2015**.

In den **Verspätungszuschlagsbescheiden 2013 bis 2017**, alle vom 30.10.2018, setzte das Finanzamt unter Hinweis auf § 135 BAO einen Verspätungszuschlag in Höhe von 10% der festgesetzten Einkommensteuer fest.

In der gegen die zuvor angeführten Bescheide erhobenen **Beschwerde** vom 28.11.2018 beantragte der Bf., die Bescheide mit Null festzusetzen. Er sei nicht davon ausgegangen, dass er in Österreich steuerpflichtig sein könnte. Auch habe er niemals einen entsprechenden Hinweis erhalten.

Zu den Verspätungszuschlagsbescheiden wies er auf die Ermessensübung hin, etwa anfänglich einen geringen prozentualen Verspätungszuschlag und später einen höheren festzusetzen, aber auch nur bei Aufforderung bzw. Verbescheidung von Vorjahren, d h. bei einer Kenntnis und eines Zuwartens. Bei Festsetzung der Obergrenze von 10 % handle es sich um einen Ermessensfehlgebrauch, um nicht zu sagen, um einen -missbrauch.

Für 2017 habe schon deshalb kein Verspätungszuschlag festgesetzt werden können bzw. dürfen, weil der Bf. steuerlich vertreten gewesen sei und infolgedessen die verlängerte Steuerabgabefrist für die Einkommensteuer aufgrund der Allgemeinverfügung gegolten habe. Damit sei bereits die Aufforderung unrechtmäßig und in der Folge die Verbescheidung für 2017 erst recht fehlerhaft gewesen.

Für 2017 habe er keine Steuererklärung abgeben können, weil ihm die entsprechenden Zahlen, insbesondere der Jahresabschluss nicht vorgelegen seien. Abgesehen davon sei auch zu berücksichtigen, dass - bezogen auf die spätere Bescheidung der Erstjahre - die Untätigkeit des Finanzamtes mitursächlich gewesen sei.

Beschwerdevorentscheidung

In der **abweisenden Beschwerdevorentscheidung betreffend Einkommensteuer 2013 bis 2017** führte das Finanzamt aus, dass ihm aufgrund der Bilanzen, den Steuererklärungen und den dadurch resultierenden Feststellungsbescheiden der KG aus seiner Kommanditbeteiligung ein Gewinnanteil in Höhe von € 10.858,59 (2014), € 13.284,5(2015) und € 12.795,09 (2016) zugerechnet werde. Mangels eines Jahresabschlusses der KG für 2017 habe das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2017 in dem in der BVE geschilderten Schätzungsweg in Höhe von € 12.000,00 erfasst.

Zum Begehren, die Festsetzung mit Null vorzunehmen, hielt es unter Hinweis auf § 252 Abs. 1 BAO fest, dass sich dieses gegen die in den Feststellungsbescheiden der KG getroffene, nach Ansicht des Bf. unzutreffende Entscheidung richte.

Betreffend **Einkommensteuervorauszahlung 2019** erließ es eine **stattgebende BVE**. Ermittlungen hätten ergeben, dass der Bf. ab 15.2.2018 nicht mehr Kommanditist der KG sei und aus dieser Gesellschaftsbeteiligung 2019 keine Einkünfte mehr erziele.

Zu den **Verspätungszuschlägen 2013 bis 2017** erging eine **abweisende BVE**. Der Verspätungszuschlag sei die Sanktion für die verspätete Nichteinreichung einer Abgabenerklärung. Gemäß § 134 Abs. 1 BAO sei die Einkommensteuer bis zum Ende des Monats April jeden Folgejahres einzureichen.

„Die Steuererklärung 2013 war daher bis zum 30. April 2014, die Steuererklärung 2014 bis zum 30. April 2015, die Steuererklärung 2015 bis zum 2. Mai 2016 (dem 30. April nächstfolgendem Werktag) und die Steuererklärung 2017 bis zum 2. Mai 2017 (dem 30. April nächstfolgendem Werktag) einzureichen. Auch im Rahmen der in Österreich geltenden Quotenregelung wäre für das Jahr 2017 die Steuererklärung bis zum 30. März 2018 einzureichen gewesen.

Die Einkommensteuererklärung 2014 wurde nicht in der gesetzlich vorgesehenen Frist bis zum 30. April 2015, die Einkommensteuererklärung 2015 wurde nicht in der gesetzlich vorgesehenen Frist bis zum 30. April 2016, die Einkommensteuererklärung 2016 wurde nicht in der gesetzlich vorgesehenen Frist bis zum 2. Mai 2017 und die Steuererklärung 2017 wurde auch bei anzuerkennender Quotenregelung nicht bis spätestens 30. März 2018 eingereicht.

Die Steuerklärungen 2013 bis 2017 wurden auch nach Aufforderung im Jänner 2018 und gewährter Nachfrist bis zum 31. 8. 2018 nicht vorgelegt.

Bei der Ermessensübung nach § 135 BAO sind vor allem das Ausmaß der Fristüberschreitung, die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils, das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, oder der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war und der Grad des Verschuldens zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall wurde vom Finanzamt das Ermessen im Sinne des Gesetzes geübt, wenn bei Nichtabgabe der Abgabenerklärungen und Nachforderungen im Ausmaß der gesamten Abgabe der höchst mögliche Prozentsatz angewendet wurde.“

Das Finanzamt verneinte die Entschuldbarkeit des Fehlverhaltens. Dem Bf. wäre das Einholen einer entsprechenden fachkundigen Information (spätestens nach Aufforderung durch die Behörde) zumutbar gewesen. Nach Aufforderung der Behörde hätte er mit der Abgabe der Steuerklärungen reagieren müssen.

Vorlageantrag

Am 13.02.2019 brachte der Bf. den **Vorlageantrag vom 11.02.2019** ein. In der gewählten Obergrenze bei erstmaliger Verspätung erblickte er einen Verstoß gegen das Übermaßverbot, jedenfalls einen Ermessensfehlgebrauch.

Hinsichtlich des scheinbar erzielten finanziellen Vorteils wies er darauf hin, dass sich in Österreich wie in Deutschland in der Folge der Finanz- und Wirtschaftskrise 2008, d. h. in den Jahren danach, dauerhaft solch ein geringes Zinsniveau einstellte, dass von einem finanziellen Vorteil nicht gesprochen werden könne; d. h., bei Guthabenszinsen im Bereich von 0 % und der Erlangung von Darlehen zu 1,5% und 1,8 % sei nicht wirklich ein finanzieller Vorteil eingetreten bzw. im Gegensatz zur alten Rechtsprechung nicht mehr vorhanden.

Zur österreichischen Erklärungspflicht sei hervorzuheben, dass bei Gründung und Anfrage des Steuerpflichtigen bei Herrn Steuerrberater X (in weiterer Folge „Steuerrberater X“) eine derartige spontane Einschätzung durch ihn ebenfalls vorgenommen worden sei, insbesondere sei das Wort „Endbesteuerung“ gefallen und sei daher nichts Weiteres veranlasst gewesen.

Das Finanzamt sei durch die jahrelange Nichtaufforderung zur Abgabe der Steuererklärung maßgeblich zur verspäteten Abgabe mitursächlich gewesen bzw. habe es dazu beigetragen, dass der Irrtum beim Bf. nicht früher beseitigt worden sei.

Vorlagebericht

In dem am **09.04.2019** beim BFG eingelangten **Vorlagebericht** beantragte das Finanzamt die Erledigung im Sinne der BVE. Im Vorlagebericht war auch die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2014 und 2015 erfasst.

Mit Nachreichung vom 16.04.2019 legte das Finanzamt die **abweisende BVE betreffend Anspruchszinsen 2014 und 2015 vom 12.04.2019** vor.

Mit Datum **27.08.2019** erließ das Finanzamt den **Feststellungsbescheid der KG für 2017**. Demnach entfielen auf den Bf. anteilige Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 10.045,64.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Einkommensteuer 2013 bis 2017

Die Einkünfte des in Deutschland ansässigen und in Österreich beschränkt steuerpflichtigen Bf. aus seiner Kommanditbeteiligung an einer österreichischen Firma wurden im Feststellungsverfahren bei der KG für 2013 bis 2017 festgestellt. Der Bf. hat trotz Aufforderung durch das Finanzamt keine Steuererklärungen abgegeben.

Einkommensteuervorauszahlung für 2019

Das Finanzamt beantragt aufgrund der Aufgabe der Kommanditbeteiligung des Bf. im Jahr 2018 die Stattgabe der Beschwerde.

Verspätungszuschlag 2013 bis 2017

Unstrittig ist der vom Finanzamt in der BVE festgehaltene zeitliche Ablauf hinsichtlich der (Nicht-)abgabe der Steuererklärungen, selbst nach Aufforderung zu ihrer Abgabe. Nachweise über die Einholung konkreter Informationen unter Zugrundelegung des für die Einkommensbesteuerung des Bf. maßgeblichen Sachverhalts liegen dem BFG nicht vor.

Der Bf. erblickt in der Wahl des Höchstsatzes des Verspätungszuschlages einen Ermessensfehlgebrauch bzw. legt dem Finanzamt eine Mitschuld zur Last. Ein finanzieller Vorteil sei nicht gegeben gewesen.

Anspruchszinsen 2014 und 2015 vom 30.10.2018

Die BVE betreffend Anspruchszinsen 2014 und 2015 ist nach Vorlage der Beschwerde an das BFG ergangen. Ein Vorlageantrag langte weder beim Finanzamt noch beim BFG ein.

2. Beweiswürdigung

Die Entscheidung fußt auf dem vom Finanzamt vorgelegten Akteninhalt und den Vorbringen der Parteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Einkommensteuer 2013 bis 2017 und Einkommensteuervorauszahlung 2019:

Zur Einkommensteuer 2013 bis 2017

Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann gemäß **§ 252 Abs. 1 BAO** der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die Höhe der anteiligen Einkünfte des Bf. wurde im Feststellungsverfahren der KG veranlagt. Sollten sich die Einwendungen des Bf. gegen die dort festgestellte Höhe der Einkünfte richten, sind sie im dortigen Verfahren geltend zu machen.

Meint der Bf. jedoch mit der „Festsetzung mit Null“, es fehle die Steuerpflicht zur Gänze, so darf zum grundsätzlichen Besteuerungsrecht der Einkünfte als Kommanditist angemerkt werden:

Eine fehlende Ansässigkeit in Österreich schließt die Steuerpflicht für die gegenständlichen Einkünfte nicht aus. Im **Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. III Nr. 182/2002**, in der Folge „DBA D-Ö“, heißt es im **Art. 7 Abs. 1**, Unternehmensgewinne, wie folgt:

„Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.“

Gemäß **Art. 7 Abs. 7 erster Satz DBA D-Ö** gilt dies auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft.

Dass die KG ihre Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt hätte, hat weder der Bf., noch seine steuerliche Vertretung behauptet.

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2017 konnte somit kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Zur **Einkommensteuer 2017**:

Wie im Erkenntnis des **BFG vom 28.05.2019, RV/7101856/2019**, festgehalten, dürfen die Abgabenbehörden nach der Vorlage der Beschwerde keine Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 BAO mehr vornehmen. Wird ein Grundlagenbescheid während eines anhängigen Beschwerdeverfahrens nachträglich geändert, sind die diesbezüglichen Auswirkungen vielmehr vom Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis zu berücksichtigen (vgl. VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035 mit Hinweis auf Lenneis in Holoubek/Lang, Das Verfahren vor dem BVwG und dem BFG (2014) 1 ff (11)). In diesem Sinn hat der VwGH auch bereits zur Rechtslage vor der Verwaltungsgerichtsbarkeitsnovelle 2012 ausgesprochen, dass dem zweitinstanzlichen Abgabenbescheid jene Feststellungsbescheide zugrunde zu legen sind, die zum Zeitpunkt der Erlassung des zweitinstanzlichen Abgabenbescheides dem Rechtsbestand angehören (vgl. VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Demnach ist der **Einkommensteuerbescheid 2017** insoweit zum Vorteil des Bf. abzuändern, als die im Feststellungsbescheid 2017 vom 27.08.2019 dem Bf. zuzurechnenden €10.045,64 (anstatt bisher die im Schätzungswege ermittelten € 12.000,00) zu erfassen sind.

Die Bemessungsgrundlage und die Einkommensteuer 2017 betragen aufgrund des vorliegenden Erkenntnisses nunmehr (alle Beträge in €):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	10.045,64
Gesamtbetrag der Einkünfte	10.045,64
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 60,00
Einkommen	9.985,64
Hinzurechnungsbetrag gem. § 102 (3) EStG 1988	9.000,00
Einkommensteuerbemessungsgrundlage	18.985,64

Die Einkommensteuer gem. § 33 (1) EStG 1988 beträgt

0% für die ersten € 11.000,00	-
25% für die weiteren € 7.000,00	1.750,00
35% für die restlichen € 985,64	344,96
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	2.094,96
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	2.094,96
Einkommensteuer	2.094,96
Rundung gem. § 39 (3) EStG 1988	0,04
Festgesetzte Einkommensteuer	2.095,00

Einkommensteuervorauszahlung 2019

Das BFG sieht keinen Anhaltspunkt, dem stattgebenden Antrag des Finanzamtes nicht zu folgen. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2019 wird ersatzlos aufgehoben.

3.2. Verspätungszuschlag 2013 bis 2017

Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, kann gemäß **§ 135 BAO** die Abgabenbehörde einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist; solange die Voraussetzungen für die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen ohne abgabenbehördliche Festsetzung gegeben sind, tritt an die Stelle des festgesetzten Betrages der selbst berechnete Betrag. ...

Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Zweck des Verspätungszuschlags ist, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und Entrichtung der Abgabe sicherzustellen.

Verspätungszuschläge, Anspruchszinsen (§ 205), Säumniszuschläge (§ 217) und Zwangsstrafen (§ 111) haben unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen; sie sind daher (gegebenenfalls) nebeneinander verhängbar. Die Verhängung von Säumniszuschlägen und Zwangsstrafen ist bei der Berechnung von Verspätungszuschlägen nach HA (zB Stoll, BAO, 1525) nicht zu berücksichtigen. Hingegen sind Anspruchszinsen bei der Festsetzung von Verspätungszuschlägen zu berücksichtigen (vgl. z. B. BMF, AÖF 2001/226, Abschn. 10; VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005); siehe Rz. 13 (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 135, Rz 2, sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Die Festsetzung von Verspätungszuschlägen liegt dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen. Sie setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 135, Rz 1 f., 4, sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Der gesetzliche Zweck der Festsetzung von Verspätungszuschlägen besteht darin, den rechtzeitigen Eingang der Abgabenerklärungen und damit die zeitgerechte Festsetzung und die Entrichtung der Abgabe sicherzustellen. Mit Verspätungszuschlägen wird die Säumnis bei Erfüllung der Abgabenerklärungspflicht und die daraus für die Finanzverwaltung/dem Fiskus entstehenden Folgen und Risiken geahndet, während Säumnisse bei Erfüllung der Zahlungspflichten die Festsetzung eines Säumniszuschlages zur Folge haben (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1524 f) [VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005].

Eine Verspätung ist **nicht entschuldbar**, wenn den Abgabepflichtigen daran ein Verschulden trifft; bereits leichte Fahrlässigkeit schließt die Entschuldbarkeit aus.

Kein Verschulden liegt z. B. vor, wenn die Partei der vertretbaren Rechtsansicht war, dass sie keine Abgabenerklärung einzureichen hat und daher die Einreichung unterlässt.

Gesetzesunkenntnis oder irrtümliche, objektiv fehlerhafte Rechtsauffassungen sind (nach VwGH 12.8.2002, 98/17/0292; 16.11.2004, 2002/17/0267; 19.1.2005, 2001/13/0133) nur dann

entschuldbar und nicht als Fahrlässigkeit zuzurechnen, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße, nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde.

Nach Tanzer (in Althuber/Tanzer/Unger, BAO-HB, § 135, 415) wird bei sachgerechtem Gebrauch des Handlungsermessens die Geltendmachung eines Verspätungszuschlags bei erwiesener leichter Fahrlässigkeit in der Art eines normalen menschlichen Fehlverhaltens in der Fristversäumung nur im Wiederholungsfall rechtens sein. Erst dann bedürfe es individuell-präventiver Maßnahmen iSd § 135.

Ein Verschulden des Vertreters trifft den Vertretenen); der Verspätungszuschlag ist dem Vertretenen gegenüber festzusetzen (Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 135, Rz 10 f., sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Fristversäumnis

Im gegenständlichen Fall steht außer Streit, dass der Bf. die Steuererklärungen 2013 bis 2017 nicht nur nicht innerhalb der gesetzlichen Frist, sondern auch nach Aufforderung durch das Finanzamt im Jänner 2018 mit Nachfrist bis zum 31.08.2018 NICHT einreichte. Von der gesetzlichen Frist zur Abgabe der Steuererklärung bis zur Erlassung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide verging ein Zeitraum von rd. 4 ½ Jahren (2013), rd. 3 ½ Jahren (2014), rd. 2 ½ Jahren (2015), rd. 1 ½ Jahren (2016) bzw. rd. ½ Jahr (2017).

Verschulden

Wie im Erkenntnis des **BFG vom 16.11.2015, RV/2101024/2015**, unter Hinweis auf VwGH vom 15.6.1973, 390/73, festgehalten, stellt bereits das Unterlassen einer ihr nach ihren persönlichen Verhältnissen zumutbaren Erkundigung über die Versteuerung ein Verschulden dar, das das Vorliegen eines entschuldbaren Irrtums ausschließt (VwGH 1.12.1972, 2072/71).

Vorauszuschicken ist, dass dem Bf. die Einholung entsprechender fachkundiger Informationen über eine mögliche Steuerpflicht vor Aufnahme der Tätigkeit als Kommanditist zuzumuten war, dies auch im Hinblick auf seine Funktion als Geschäftsführer der KG; in dieser Funktion musste ihm der Umgang mit zu klärenden steuerlichen Fragen und der Möglichkeiten zur Einholung von Informationen vertraut sein. Dass einer Einholung von fachkundigen Informationen unüberwindbare Hindernisse entgegengestanden wären, hat der Bf. nicht vorgebracht.

Der Bf. behauptet, in keiner Weise die Idee gehabt zu haben, dass die gegenständlichen Einkünfte in Österreich steuerpflichtig sein könnten. Dass eine solche Idee in Richtung möglicher Steuerpflicht doch bestanden haben muss, dafür spricht der Umstand, dass er eine - dem Inhalt nach nicht bekannte - Information zu Beginn der Tätigkeit beim Steuerberater X ins Treffen führt. Der Bf. hat jedoch nicht dargelegt, welche konkrete(n) Frage(n) er dem Steuerberater X stellte, die diesen zur Ansicht der „Endbesteuerung“ kommen ließen.

Das vom Bf. behauptete Fehlen einer Idee einer möglichen Steuerpflicht erscheint zudem verwunderlich, da auch in Deutschland anteilige Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb steuerlich erfasst sein werden. Er hat auch nicht behauptet, sich bezüglich einer allfälligen Steuerpflicht in Deutschland für seine Kommanditeinkünfte erkundigt zu haben. Dass gewerbliche Einkünfte zur Gänze in beiden Ländern steuerfrei bleiben, ist wohl sehr unwahrscheinlich.

Das BFG vermag beim vorliegenden Sachverhalt nicht zur Auffassung zu gelangen, dass der Bf. seiner Sorgfaltspflicht nachgekommen ist und seinem Nicht-Tun in Bezug auf die Abgabe von Steuererklärungen eine „vertretbare“ Ansicht zugrunde lag.

Dem Grunde nach war daher das Finanzamt zur Verhängung eines Verspätungszuschlages berechtigt.

Ermessensübung:

Bei der Ermessensübung sind vor allem zu berücksichtigen:

- das Ausmaß der Fristüberschreitung,
 - die Höhe des durch die verspätete Einreichung der Abgabenerklärung erzielten finanziellen Vorteils,
 - das bisherige steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen, zB seine Neigung zur Missachtung abgabenrechtlicher Pflichten bzw. dass der Abgabepflichtige in der Vergangenheit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen stets pünktlich nachgekommen ist, weiters etwa die Nichteinreichung der Erklärungen für die Vorjahre oder der Umstand, dass der Abgabepflichtige bereits mehrfach säumig war,
 - der Grad des Verschuldens,
 - die persönlichen, insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen.
- ...

Während das BMF in AÖF 2001/226, Abschnitt 10, die Berücksichtigung von Anspruchszinsen bei der Festsetzung des Verspätungszuschlages vorsieht, kommt nach **VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0005**, die **Anrechnung der Anspruchszinsen** auf die Verspätungszuschläge schon im Hinblick auf die unterschiedlichen Zielsetzungen der Festsetzung von Anspruchszinsen einerseits und der Verhängung von Verspätungszuschlägen andererseits nicht in Betracht. Die Vorschreibung eines Verspätungszuschlages setze das Vorliegen eines Zinsvorteiles nicht voraus und könne nach Lage des Einzelfalles auch dann gerechtfertigt sein, wenn auf Grund geleisteter Vorauszahlungen keine Nachzahlungen zu leisten sind. Überdies decken sich die für die Bemessung von Verspätungszuschlägen und von Anspruchszinsen maßgeblichen Zeiträume idR nicht.

Der Nicht-Anrechnung von Anspruchszinsen auf Verspätungszuschläge folgt auch das BFG in seiner Rechtsprechung, so z. B. in **BFG vom 05.03.2020, RV/7103976/2014**.

Nach **VwGH 25.6.2007, 2006/14/0054**, ist die Höhe der festgesetzten Abgabe nicht bei der Ermessensübung zu berücksichtigen (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 135, Rz 13, sowie die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt einheitlich den Höchstsatz von 10% in Ansatz gebracht. Den in der BVE dargelegten, vom Finanzamt für die Beurteilung der 10% herangezogenen Gründe folgt auch das BFG. Der fehlende Nachweis der Einholung fachkundiger Informationen, die wiederholte Säumigkeit in der Einreichung der Steuererklärungen über einen Zeitraum von rd. einem halben Jahr bis zu viereinhalb Jahren und der Umstand, dass selbst eine Aufforderung seitens des Finanzamtes den Bf. nicht zur Abgabe bewegen konnte, sprechen für eine „hartnäckige“ Weigerung, die Abgabenerklärungen zu legen. Erschwerend kommt hinzu, dass er nicht ein „unbedarfter Unkundiger“ war, sondern ihm aus seiner Geschäftsführerfunktion behördliche Belange und Pflichten bewusst sein mussten, dies auch in eigenen steuerlichen Fragen.

Die vom Bf. bloß ohne nähere Details behaupteten Erkundigungen beim Steuerberater X lassen das BFG nicht zur Auffassung gelangen, der Bf. hätte sich hinreichend (fachkundig) informiert.

Aus dem Wortlaut des **§ 42 Abs. 2 EStG 1988**, *„Der beschränkt Steuerpflichtige hat eine Steuererklärung über die inländischen Einkünfte für das abgelaufene Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) abzugeben, wenn er vom Finanzamt dazu aufgefordert wird oder wenn die gesamten inländischen Einkünfte, die gemäß § 102 (Anm: darunter fallen die gewerblichen Einkünfte des Bf.) zur Einkommensteuer zu veranlagten sind, mehr als 2.000 Euro betragen.“*, ist keine Anleitungspflicht des Finanzamtes abzuleiten. Es war nicht angehalten, den Bf. auf seine Steuer- und Erklärungspflicht hinzuweisen. Abgesehen davon, hat der Bf. nicht einmal auf die Aufforderung des Finanzamtes hin reagiert. Einer Streichung bzw. Minderung des Verspätungszuschlages unter dem Titel des „Mitverschuldens des Finanzamtes“ kommt daher nicht in Betracht.

Das Begehren, zuerst niedrigere bzw. später (im Falle der Wiederholung) höhere Prozentsätze an Verspätungszuschlägen zu vergeben, folgte das Finanzamt nicht. Im Hinblick darauf, dass einerseits die Dauer und andererseits die Häufigkeit der Nichtabgabe der Erklärungen entscheidungsrelevant waren, sieht das BFG jedenfalls für 2013, 2016 und 2017 keinen Anlass, von der Verhängung des Verspätungszuschlages von 10% abzugehen. Für die ersten Jahre ist die lange Dauer der Nutzungsmöglichkeit maßgeblich, für die späteren Jahre wiederum die „Beständigkeit“ in der Nichtabgabe durch den Bf.

Wenn der Bf. die Unrechtmäßigkeit der Aufforderung betreffend Einkommensteuer 2017 einwendet, so stellt er nicht in Abrede, dass nach der Quotenregelung die

Einkommensteuererklärung 2017 zum 31.03.2018 hätte abgegeben werden müssen. Der Bf. hat aber weder von sich aus, noch auf die Aufforderung des Finanzamtes in irgendeiner Weise reagiert. Selbst wenn er die Ergebnisse aus der KG noch nicht gehabt hat, hätte er jedenfalls die Einkommensteuererklärung 2017 zu legen gehabt, in der er allenfalls auf die Einkünfte der KG hingewiesen hätte.

Dem Begehren, den Prozentsatz des Verspätungszuschlages aufgrund der Zinsentwicklung nach der Wirtschaftskrise zu vermindern, kann nicht gefolgt werden, da die tatsächliche Realisierung eines finanziellen Vorteils (in einer bestimmten Höhe) kein Kriterium der Bemessung des Verspätungszuschlages ist.

Wie dem Erkenntnis des VwGH vom 13.9.2018, Ro 2016/15/0005, zu entnehmen, kommt eine Anrechnung von Anspruchszinsen auf den Verspätungszuschlag aufgrund der unterschiedlichen Voraussetzungen und Zielsetzungen nicht in Betracht. Der VwGH führt darin weiter aus:

„31 § 205 BAO muss selbst der Ausschöpfung des Höchstbetrages des § 135 BAO dann nicht entgegenstehen, wenn die übrigen Ermessenskriterien - insbesondere das Ausmaß der Fristüberschreitung, das bisherige steuerliche Verhalten sowie der Grad des Verschuldens - erheblich ins Gewicht fallen.

Liegt kein Zinsvorteil vor und sind die übrigen Ermessenskriterien nicht stark ausgeprägt, rechtfertigt dieser Gesichtspunkt im Allgemeinen die Anwendung eines geringeren Hundertsatzes des Zuschlagstarifs (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1534).“

Eine Überschneidung von Anspruchszinsen und Verspätungszuschlägen gibt es nur für die Jahre 2014 und 2015. Die Fristüberschreitung zur Einreichung der Steuererklärungen liegt bei 3 ½ (2014) bzw. 2 ½ Jahren (2015). Für diesen Zeitraum hatte der Bf. die Möglichkeit, das Geld für die aus den Steuerbescheiden erwachsenen Nachzahlungen anderwärtig zu verwenden. Da aber ein Zinsvorteil betreffend 2014 für den Zeitraum 01.10.2015 bis 30.10.2018 und betreffend 2015 für den Zeitraum 01.10.2016 bis 30.10.2018 durch die Anspruchszinsen erfolgte, erachtet das BFG einen Verspätungszuschlag in Höhe von 8% für die Jahre 2014 und 2015 als gerechtfertigt, vgl. auch das Erkenntnis des BFG vom 05.03.2020, RV/7103976/2014.

Nach all dem Gesagten ist daher die Beschwerde gegen die Verspätungszuschlagsbescheide 2013, 2016 und 2017 als unbegründet abzuweisen. Der Verspätungszuschlagsbescheid 2017 ist im Hinblick auf die nach Ergehen des Feststellungsbescheides 2017 geänderte Bemessungsgrundlage und die sich daraus ergebende Abgabenschuld zum Vorteil des Bf. abzuändern.

Der Beschwerde gegen die Verspätungszuschlagsbescheide 2014 und 2015 ist teilweise Folge zu geben.

3.3. Anspruchszinsen 2014 und 2015:

Das BFG teilt den Parteien Nachfolgendes mit:

Wenn das Verwaltungsgericht nach einer Vorlage (§ 265) zur Auffassung gelangt, dass noch eine Beschwerdeentscheidung zu erlassen ist oder ein Vorlageantrag nicht eingebracht wurde, hat es gemäß **§ 281a BAO** die Parteien darüber unverzüglich formlos in Kenntnis zu setzen.

Im gegenständlichen Fall vertritt das BFG aufgrund der fehlenden Anführung der Anspruchszinsenbescheide 2014 und 2015 im Vorlageantrag bzw. der fehlenden inhaltlichen Ausführungen zu den Anspruchszinsen im Vorlagebericht die Ansicht, dass sich der Vorlageantrag vom 11.02.2019 im Zeitpunkt seiner Einbringung beim Finanzamt (13.02.2019) nicht auf die in diesem Zeitpunkt noch nicht erlassene BVE betreffend Anspruchszinsen 2014 und 2015 erstreckte.

Da nach Ergehen der BVE vom 12.04.2019 betreffend Anspruchszinsen 2014 und 2015 kein Vorlageantrag einlangte, auf den einzugehen gewesen wäre, liegt kein Vorlageantrag betreffend die Anspruchszinsen 2014 und 2015 vor, über den das BFG zu entscheiden hätte; demzufolge hatte die gegenständliche Mitteilung zu erfolgen.

Wenn der Bf. meinen sollte, dass sein Vorlageantrag nach Ergehen der BVEs betreffend Einkommensteuer und Verspätungszuschläge auch den Vorlageantrag betreffend Anspruchszinsen beinhalten würde, so wäre nichts gewonnen. Denn diesfalls wäre der Vorlageantrag betreffend Anspruchszinsen 2014 und 2015 zurückzuweisen gewesen, weil ein vor Erlassung der BVE betreffend Anspruchszinsen eingebrachter Vorlageantrag nicht zulässig und damit zurückzuweisen ist.

3.4. Un/Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung betreffend die Erfassung der Einkünfte als Kommanditist fußt auf den unzweifelhaften Bestimmungen des nationalen Rechts bzw. des Doppelbesteuerungsabkommens. Die Festsetzung des Verspätungszuschlages erfolgte im Rahmen des Ermessens. Die Mitteilung gemäß § 281a BAO basiert auf der gesetzlichen Vorgabe. Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Oktober 2022